

УДК 657.6:658.149.3:338.5

К.В. Шевчук

ЗАСТОСУВАННЯ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ ДЛЯ ОЦІНЮВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

У статті визначено значення трансфертного ціноутворення, наведено порядок формування трансферних цін та здійснено оцінку альтернативних методів трансфертного ціноутворення. Ключові слова: трансфертне ціноутворення, центр відповідальності, внутрішній контроль, управлінське рішення.

В статье определено значение трансфертного ценообразования, определен порядок формирования трансфертных цен и осуществлена оценка альтернативных методов трансфертного ценообразования. Ключевые слова: трансфертное ценообразование, центр ответственности, внутренний контроль, управленческое решение.

The article defines the meaning of transfer pricing, defines the order of transfer pricing and made the evaluation of alternative transfer pricing methods. Keywords: transfer pricing, responsibility center, internal controls, management decisions.

Постановка проблеми. Організація повноцінного та ефективного управління підприємством передбачає формування чіткої організаційної структури та розробку механізмів взаємовідносин між його структурними підрозділами. Підприємство можна визначити як сукупність центрів відповідальності і у зв'язку з цим виникають проблеми у встановленні системи ціноутворення при реалізації продукції (надання послуг) одними підрозділами іншим на взаємовигідних умовах. Зазначимо при цьому, що інтереси учасників даного процесу не завжди співпадають. У сучасних економічних умовах, коли виникає необхідність у знаходженні оптимального варіанту господарської самостійності структурних підрозділів, чіткому визначенні доходів та витрат кожного підрозділу підприємства та оцінки його впливу на загальний результат діяльності, проблема дослідження та застосування трансфертного ціноутворення набуває все більшого значення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В умовах обліку за центрами відповідальності важливим є встановлення оптимальних та економічно обґрунтованих трансфертних цін. Питання трансфертного ціноутворення зайшли відображення в наукових працях вітчизняних і зарубіжних вчених: К. Друрі, Е.А. Аткинсона, Р.С. Каплана, Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера, П.Й. Атамася, С.Ф. Голова, Т.П. Карпової, Г.Г. Кірейцева, В.С. Лень, Л.В. Нападовської та інших. Але, не зважаючи на значний обсяг наукових праць на тему трансфертних цін, актуальність аспектів практичного застосування та адаптації рекомендацій щодо впровадження та функціонування трансфертного ціноутворення для вітчизняних підприємств залишається важливим.

Невирішена раніше частина загальної проблеми. У зв'язку з виникненням питань стосовно оптимального визначення варіанту господарської самостійності підрозділів підприємства в умовах зростання на вітчизняному ринку концентрації капіталу питання застосування та дослідження трансфертного ціноутворення набуває все більшої актуальності. Аспекти

встановлення трансфертних цін знайшли належне відображення в основному у дослідженнях зарубіжних авторів, що в основному обумовлено особливостями розвитку економічних моделей зарубіжних країн.

Трансфертні ціни в сучасній ринковій економіці – широко поширений варіант ціноутворення. Найбільшого застосування ці ціни набули в результаті використання в межах так званої внутрішньофірмової торгівлі (торгівля між відділеннями транснаціональних компаній) [5].

На даний час увага доцільності практичного використання внутрішньогосподарського ціноутворення в Україні для оцінювання результатів діяльності центрів відповідальності (структурних підрозділів) недостатня і у зв'язку з цим дане питання потребує подальших досліджень.

Мета статті і виклад основного матеріалу. В сучасних умовах господарювання посилюється значення питання управління процесами всередині підприємства, оцінки діяльності підрозділів та їх вплив на стимулювання та мотивацію персоналу.

Метою статті є визначення функцій трансфертного ціноутворення, оцінка альтернативних методів трансфертного ціноутворення та можливостей їх застосування в практичній діяльності вітчизняних підприємств.

Трансфертне ціноутворення визначається як процес, в якому приймають участь дві сторони: центр відповідальності, що передає виготовлену продукцію (послугу), і центр відповідальності, який приймає дану продукцію (послугу) з метою її наступного споживання або переробки. Отже, трансфертна ціна – ціна, відповідно до якої роботи або послуги одного центру відповідальності підприємства передаються іншому центру відповідальності цього підприємства.

Продукція (послуги), передані від одного центру відповідальності (тобто від підрозділу-продавця) до іншого центру відповідальності (тобто підрозділу-покупця), називаються проміжною продукцією, продукція (послуги), які підрозділ реалізує зовнішнім структурам, називають готовою продукцією.

Трансфертне ціноутворення є невід'ємною складовою системи управлінського обліку на підприємствах [4]. Запровадження трансфертної політики повинно ґрунтуватися на дотриманні принципів об'єктивності, реалізму, справедливості для усіх сторін, скорочення часу на переговори для усіх сторін, скорочення часу на переговори та вирішення суперечок, зниження ризику недостатньої оптимізації виробництва та управління, точності і достовірності відображення економіки кожного центру прибутку [6].

Мета системи трансфертного ціноутворення:

- 1) Надавати інформацію, яка спонукає менеджерів підрозділів до прийняття виважених та обґрунтованих управлінських рішень;
- 2) Забезпечувати корисною інформацією для оцінки показників внутрішньогосподарської діяльності центрів відповідальності;

Цілеспрямовано переміщувати частину прибутку між підрозділами та місцями їх розміщення;

Гарантувати, що автономність діяльності підрозділів не порушується;

Забезпечення внутрішнього контролю за результатами взаємовідносин між центрами відповідальності.

Високий рівень трансфертних цін збільшить прибуток підрозділу, який виступає продавцем продукції (послуг) та зменшить прибуток підрозділу - покупця, тому важливо оптимально розробити ефективний механізм трансфертного ціноутворення для об'єктивного відображення доходів та витрат центрів відповідальності в управлінському обліку. Трансфертна ціна буде справедливою лише в тому випадку, якщо забезпечить можливість об'єктивної оцінки результатів діяльності кожного центру відповідальності, що на практиці важко досягнути та іноді суперечить стратегічним інтересам підприємства.

В основному виділяють три основні типи визначення трансфертних цін: на основі ринкових цін, на основі витрат, на основі переговорів [6,7].

Друрі К. виділяє п'ять основних типів трансфертних цін, які підприємства можуть використовувати для передачі продукції (послуг) між підрозділами: трансфертні ціни на основі ринкових цін, трансфертні ціни на основі маржинальних витрат, трансфертні ціни на основі повних витрат, трансфертні ціни типу витрати-плюс, трансфертні ціни на основі переговорів [3].

Критеріями вибору методу трансфертного ціноутворення є [1]:

- сприяння узгодження загальної мети компанії;
- мотивація керівництва;
- сприяння автономії підрозділів в умовах децентралізації управління.

Внаслідок своїх особливостей трансфертна ціна істотно впливає на кінцеві показники діяльності центрів відповідальності, тому при використанні трансфертних цін важливим є вибір оптимальних методів трансфертного ціноутворення (табл.1).

В країнах з розвинутою ринковою економікою набув поширення метод трансфертного ціноутворення на основі ринкових цін. Саме використання даного методу для здійснення внутрішнього контролю діяльності підрозділів дозволяє створити певний конкурентний ринок всередині підприємства та оцінити ефективність діяльності центрів відповідальності та їх керівників. Даний метод можна застосовувати в умовах будь-якої організаційної структури.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика методів трансфертного ціноутворення

Назва методу	Характерні риси	Переваги	Недоліки
1. На основі ринкових цін	Передбачас встановлення на продукцію (послуги) цін, за якими підрозділ-продавець буде мати можливість реалізувати продукцію зовнішнім споживачам або ціна, яку пропонує конкурент	Є найбільш близьким до оцінювання результатів діяльності підприємства в цілому. Можливість оцінювання діяльності підрозділу-продавця і підрозділу-покупця в умовах ринкового середовища, покращує автономність діяльності даних підрозділів	Особливості формування ринкових цін під впливом соціально-політичних, сезонних та інших факторів в різних часових інтервалах. На деякі проміжні види продукції (послуг) можуть бути відсутні аналоги на ринку. При застосуванні даного методу необхідно надавати знижки (на суму економії внаслідок зниження витрат на збут тощо)
2. На основі маржинальних витрат	За умови відсутності (недосконалості) ринку для проміжної продукції трансфертна ціна може визначатися еквівалентною змінним витратам підрозділу-продавця. В основі є твердження про те, що в короткотерміновому інтервалі маржинальні витрати будуть постійними як на одиницю продукції так і на весь обсяг. Не передбачає вирішення питання забезпечення оборотними коштами, коригування результатів діяльності	Підрозділ-покупець буде отримувати завищений прибуток, що спонукає до закупівель на внутрішньому ринку. При певних умовах підприємство може коригувати прибутковість власних підрозділів, концентрувати результати діяльності на останній ланці	Використання мінних витрат оптимально лише в короткотерміновому інтервалі. Керівники підрозділів діють лише на тому рівні випуску продукції, за якого загальний прибуток підприємства досягне максимального рівня. Невигідний підприємству-продавцю, оскільки він отримує надходження, які покривають лише змінні витрати, і не включають прибуток. На практиці визначення маржинальних витрат в довготерміновому інтервалі ускладнений. Тому метод не набув широкого застосування

Продовж. табл. 1

Назва методу	Характерні риси	Переваги	Недоліки
3. На основі повних витрат	Витратні трансфертні ціни встановлюють за відсутності альтернативної ринкової ціни. За умови, що внутрішні трансферти складають значну частину реалізації підрозділу-продавця, то використання даного методу стане причиною зниження його прибутковості	Простота, легкість та точність розрахунків ціни, крім того, узгоджується з податковими правилами	Оцінка довготермінових маржинальних витрат може бути суттєво неточною. Ціни, сформовані на основі даного методу не стимулюють підрозділ-постачальник передавати продукцію (послуги) в межах підприємства, оскільки в даних цінах не враховується маржа, при цьому у центру-продавця буде відсутній стимул у зниженні витрат
4. Витрати - плюс	Для забезпечення маржі для підприємства-продавця використовується надбавка. В трансфертну ціну входить показник собівартості і фіксований відсоток прибутку центру відповідальності	Дозволяє підприємству-продавцю отримати прибуток від передачі продукції (послуг) по трансферту	Якщо підрозділи будуть передавати по трансферту продукції іншим підрозділам з врахуванням маржі, то до того часу, коли необхідно буде визначити величину надбавки для останнього підрозділу, процентна маржа досягне значних розмірів, що призведе до зниження прибутковості чи збитковості діяльності останньої ланки
5. На основі переговорів	Призначені для ситуацій, в яких проявляються недосконалості ринку по відношенню до проміжного продукту	Усуває конфліктні ситуації	Потребує встановлення процедури ведення переговорів, арбітражних процедур. Обмежує автономність підрозділів. Керівники підрозділів під час переговорів можуть знаходитися не в рівних становищах

Трансфертні ціни не завжди є завищеними або заниженими порівняно з ринковими. Отже, негативним є тільки процес зловживання (маніпулювання) трансфертними цінами. Саме зловживання призводить до завищення або заниження трансфертних цін порівняно з ринковими [2].

В умовах значного недовантаження виробничих потужностей оптимальним вважається використання методу трансфертного ціноутворення на основі маржинальних витрат, який спрямований на забезпечення ефективного використання ресурсів підприємства. Цей метод ціноутворення оптимально можливо застосовувати між підрозділами всередині підприємства, але досить ускладнено між окремими юридичними особами.

Система трансфертного ціноутворення за методом повних витрат буде ефективною лише у тому випадку, коли цілі керівників різних рівнів співпадають із задачами підприємства в цілому. Використання методу повних витрат для формування трансфертних цін вимагає посилення контролю за формуванням витрат, оскільки всі витрати в кінцевому результаті будуть передаватися підрозділу-покупцю, тобто основною проблемою трансфертного ціноутворення на основі витрат є те, що у підрозділу-продавця відсутні стимули щодо контролю витрат. Даний метод трансфертного ціноутворення можна застосовується у будь-якій організаційній структурі, але переважно лише всередині підприємства.

За умов методу трансфертного ціноутворення на основі переговорів вибрана трансфертна ціна може не мати тісного зв'язку з собівартістю або ринковими цінами. Ефективність даного методу ціноутворення залежить від корпоративної культури, наявності інформації про ринкову кон'юнктуру, компетенції менеджерів.

Вибір оптимального варіанту трансфертної ціни для розрахунків між центрами відповідальності залежить від ряду чинників серед яких можна виділити характер поставлених завдань, рівень економічної самостійності центрів відповідальності, стан ринку проміжних продуктів (послуг). Встановлення трансфертних цін не вимагає додаткових витрат з їх впровадження, трансфертне ціноутворення повинно здійснюватися поряд з формуванням та встановленням відпускних цін на продукцію. На внутрішній прибуток підрозділу як центру відповідальності будуть впливати наступні фактори: рівень трансфертних цін, кількість переданої внутрішньої продукції (послуг), витрати виробництва.

Трансфертні ціни часто використовуються транснаціональні корпорації для мінімізації податкових і митних платежів при внутрішньофірмовому обміні, застосовуючи різні ставки платежів у різних країнах. Для запобігання таким явищам уряди окремих країн вживають відповідних заходів: законодавчо встановлюють мінімальну ціну реалізації продукції закордонним філіям; підвищують митні збори тощо. Тому політику трансфертного ціноутворення визначають умови країни, в якій перебуває дочірня компанія.

Висновки. Відмітимо, що застосування елементів системи трансфертного ціноутворення сприятиме покращенню функціонування системи внутрішнього контролю як за діяльністю структурних підрозділів, підприємства в цілому, так і за діяльністю групи компаній. Трансфертна ціна дозволяє керівникам центрів відповідальності приймати оптимальні управлінські рішення, підвищує їх зацікавленість у зростанні ефективності діяльності, тому вибір методів трансфертного ціноутворення набуває особливого значення. Використання трансфертного ціноутворення створює можливості оперативного контролю витрат та результатів діяльності на різних рівнях підприємства. Використання того чи іншого методу формування трансфертних цін є складовим елементом стратегії підприємства. Відсутній однозначний підхід до формування трансфертних цін, тому в залежності від цілей компанії в середньо- та довгостроковому періоді, ринкової кон'юнктури, фінансового стану компанії чи групи компаній та інших факторів, фінансово-економічна служба має впроваджувати відповідний метод формування трансфертних цін чи розробляти власний, що адаптований під певні умови та враховує проведені дослідження.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П.Й. Управлінський облік: навчальний посібник. [Текст] - Д. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
2. Дзюба П. Трансфертне ціноутворення: економічний зміст і специфіка [Текст] // Економіка України. – 2006. - № 1. – С. 14-22.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
4. Нападівська Л.В. Управлінський облік. [Текст] – К.: Книга, 2004. – 544 с.
5. Никитин С.М., Глазова Е.С., Степанова М.П. Трансфертное ценообразование: зарубежный опыт/[Текст] / Финансовый менеджмент. – 2006. - № 3. С. - 104-118.
6. Радецька Л.П., Овод Л.В. Управлінський облік. [Текст] – К.: ВЦ «Академія», 2007. – 352 с.
7. Тиханков В.В. Ценообразование и экономические отношения между предприятиями внутри одного предприятия [Текст] // Финансовый менеджмент. – 2004. - № 3. - С. 48-54.